

**Audience publique du 17 décembre 2007**  
=====

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6  
en matière d'impôt sur le revenu  
-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 22764 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 5 avril 2007 par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, émis le 27 septembre 2006 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 juillet 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 13 septembre 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

Suite au dépôt par Monsieur ... de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005 en date du 6 mars 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », informa l'intéressé, par lettre recommandée du 31 août 2006, de son intention de déroger par rapport à certains points de cette déclaration.

Le projet d'imposition annexé à ladite lettre renseignait un revenu imposable ajusté de 32.064,70 €, englobant notamment un abattement pour charges extraordinaires de 4.188,79 €. Ce projet comportait en outre les informations complémentaires suivantes :

*« sub rev. de location : déduction des frais d'obtention : 1.680,00 Eur + 307,28 Eur ; Affaire Syndicat copropriété : frais d'avocats.*

*sub charges extra : ne sont pas déductibles les frais suivants :*

- 1. Frais d'avocat : affaire Sodexho v. bulletin 2003*
- 2. Pasicrisie luxembourgeoise : 22 Eur + 3,25 Eur (Dépense privée)*
- 3. Dr. Stein : Permis : 50 Eur (Dépense privée)*
- 4. Frais de signification de l'exploit d'opposition du 23/12/2005 : 95,72 Eur (Dépense privée) ».*

Monsieur ... répondit, par lettre du 4 septembre 2006, par laquelle il pria le bureau d'imposition de le renseigner « *d'une manière précise sur tous les points, conformément aux dispositions du § 205 (3) A.O. tel qu'il résulte du § 204 (1) A.O. »*, desquels le bureau d'imposition envisageait de s'écarter de sa déclaration ainsi que sur les « *faits circonstanciés qui sont à l'origine quant aux points prévus en conformité aux dispositions de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives* ».

Le 27 septembre 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005 retenant exactement les bases d'imposition et côte d'impôt due, telles que renseignées dans le projet d'imposition du 31 août 2006.

Par courrier du 2 octobre 2006, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « directeur », une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt du 27 septembre 2006.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 5 avril 2007 au greffe du tribunal administratif, un recours en annulation, sinon en réformation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt du 27 septembre 2006.

Encore que le demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation contre la décision litigieuse. En effet, comme l'article 2 (1) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose qu'un recours en annulation n'est recevable qu'à l'égard des décisions non susceptibles d'un autre recours d'après les lois et règlements, l'existence d'une telle possibilité d'un recours en réformation rend irrecevable l'exercice d'un recours en annulation contre la même décision.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre ledit bulletin d'impôt sur le revenu du 27 septembre 2006, lequel recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il s'ensuit que le recours en annulation est à déclarer irrecevable.

A l'appui de son recours, le demandeur conclut en premier lieu à l'annulation du bulletin d'impôt déferé au motif que celui-ci ne serait pas suffisamment précis et transparent. Il fait valoir dans ce contexte que sa lettre du 4 septembre 2006 à l'adresse du bureau d'imposition, par laquelle il sollicitait plus de précisions sur les points de sa déclaration auxquels le bureau d'imposition envisageait de déroger, serait restée sans réponse et que le bulletin d'impôt ne contiendrait pas plus de précisions. Il invoque l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives pour soutenir que cette façon de procéder du bureau d'imposition ne lui aurait pas permis de préparer utilement la défense de ses intérêts.

Ledit moyen d'annulation est cependant à rejeter, étant donné que, même en admettant que le reproche soit justifié, le défaut d'indiquer les points de la déclaration fiscale desquels l'administration entend s'écarter, et *a fortiori* le défaut d'indiquer ces points avec suffisamment de précision, ne constitue pas une cause d'annulation du bulletin d'impôt entrepris.

En effet, aux termes du § 211 AO :

*„(1) Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.*

*(2) Sie müssen ferner enthalten ....4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist“.*

Le § 246 (3) AO dispose encore que :

*„Fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 § 211 vorgesehenen Punkte“.*

Il résulte des deux dispositions précitées que s'il est vrai que le bulletin d'impôt doit certes indiquer tous les points sur lesquels l'imposition diffère de la déclaration fiscale du contribuable, le non-respect de cette formalité obligatoire n'a d'incidence que par rapport aux délais pour agir en justice, sans cependant être de nature à affecter la légalité proprement dite de la décision litigieuse.

Quant à l'argumentation basée sur l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, il échet de relever que c'est à bon droit que le délégué du gouvernement soutient que cette disposition n'est pas applicable au bureau d'imposition. En effet, cette disposition qui a trait à la charge de la preuve en matière fiscale dans le cadre d'une procédure judiciaire devant les juridictions administratives n'est pas applicable à la phase pré-contentieuse.

En outre, force est de retenir que le demandeur a pu utilement prendre position dans le cadre de ses mémoires écrits respectifs, de sorte qu'aucune violation des droits de la défense du demandeur ne saurait être retenue en l'espèce.

Partant, le moyen d'annulation afférent du demandeur est à rejeter pour ne pas être fondé.

Le demandeur reproche ensuite au bureau d'imposition de ne pas avoir admis en déduction de son revenu imposable le montant brut déclaré de 17.783,24 € en tant que charges extraordinaires et soutient que le montant net de 4.188,79 € retenu par le bureau d'imposition à titre de charges extraordinaires ne serait pas établi.

Il conteste ainsi le refus du bureau d'imposition de déduire un montant de 6.948,21 € à titre de charges extraordinaires en rapport avec les frais de soins et de séjour de sa défunte mère, Mme ....., dans une maison de soins. D'après les explications du demandeur, ce montant représenterait le solde des frais de soins et d'hébergement dus à l'a.s.b.l. SODEXHO RESIDENCES SERVICES en vertu d'un jugement civil du 3 décembre 2004.

Il ressort des éléments du dossier que le demandeur n'a pas versé une copie du jugement dont il se prévaut mais uniquement un décompte de l'avocat de l'a.s.b.l. SODEXHO RESIDENCES SERVICES du 21 décembre 2004, et réglé par le demandeur le 28 janvier 2005. Or, étant donné que le demandeur reste en défaut de soumettre au tribunal des données plus précises quant à la ventilation de ce montant, et qu'il se borne uniquement à soutenir que ce montant représenterait les frais de soins et d'hébergement, cette prétention du demandeur est à rejeter comme non fondée.

Le demandeur conteste ensuite le refus du bureau d'imposition d'admettre la déductibilité d'une note de frais et honoraires d'une étude d'avocat du 27 décembre 2005 d'un montant de 2.190,80 € à titre de charges extraordinaires dans une affaire « SODEXHO RESIDENCES SERVICES ». Il fait valoir dans ce contexte, que ces frais auraient trait à un litige l'ayant opposé à l'a.s.b.l. SODEXHO RESIDENCES SERVICES au sujet des décomptes établis par le gestionnaire de la maison de retraite où séjournait sa défunte mère, Mme ..., ces factures n'ayant pas renseigné le détail des différents postes de frais de séjour, l'empêchant ainsi de déclarer ces frais comme charges extraordinaires dans le cadre des déclarations de l'impôt sur le revenu pour les années 1998 et 1999 de sa mère.

L'article 127 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) dispose en ses paragraphes (1) à (4) que :

*« (1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.*

*(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.*

*(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.*

*(4) Les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent les pourcentages de revenu [désignés au tableau faisant partie intégrante du paragraphe en question] ».*

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un abattement, l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 127 précité pose trois conditions de fond qui doivent être remplies cumulativement, à savoir a) la charge doit être extraordinaire, b) elle doit être inévitable et c) elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

En ce qui concerne le caractère inévitable de la charge, l'alinéa 3 de l'article 127 LIR précité précise qu'une charge extraordinaire n'est à considérer comme inévitable que lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, si les frais de séjour de la mère du demandeur dans une maison de soins sont certes de nature à constituer des charges extraordinaires inévitables, auxquelles le demandeur ne peut se soustraire pour des raisons matérielles, juridiques et morales, il n'en va pas de même en ce qui concerne les frais d'avocat en relation avec un litige de contestations de factures opposant le demandeur au gestionnaire de la maison de retraite, étant donné qu'il ne ressort pas à suffisance des éléments soumis au tribunal par le demandeur que ces frais de procès ont été inévitables. Ladite dépense ne remplissant pas l'une des conditions de l'article 127 LIR, la prétention afférente du demandeur est à rejeter comme non fondée.

Le demandeur critique encore la qualification opérée par le bureau d'imposition de frais d'avocat à hauteur de 1.987,28 € comme frais d'obtention déductibles du revenu de la location en relation avec l'immeuble donné en location et sis à Luxembourg, 177, route d'Esch, et affirme qu'ils devraient être considérés comme charges extraordinaires.

D'après les éléments du dossier fiscal, le bureau d'imposition n'a pas admis la déductibilité de deux notes de frais et honoraires d'avocat des 21 mars et 26 avril 2005 d'un montant total de  $(307,28 + 1.680 =) 1.987,28$  € ayant trait à une affaire judiciaire « ... contre SODEXHO RESIDENCES SERVICES a.s.b.l. » ayant opposé le demandeur au syndicat de la copropriété de la résidence Fontaine II, sise à Luxembourg, 177, route d'Esch. Etant donné que ces frais se trouvent en rapport économique apparent avec la location de l'immeuble sis à Luxembourg, 177, route d'Esch, c'est à bon droit que le bureau d'imposition a qualifié leur montant total de 1.987,28 € de frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de la location de biens et qu'il n'a pas considéré ces frais comme charges extraordinaires. L'argumentation du demandeur que ces frais ont été payés à un moment où il n'était déjà plus propriétaire de l'immeuble donné en location est sans incidence sur cette qualification. Le moyen afférent du demandeur est dès lors à écarter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours laisse d'être fondé dans tous ces moyens et doit partant être rejeté.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

M. Schroeder, premier juge,  
M. Spielmann, premier juge,  
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 17 décembre 2007 par le premier juge Schroeder, en présence de M. Legille, greffier.

Legille

Schroeder